

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/40/2018
Identifikačné číslo spisu: 1015202173
Dátum vydania rozhodnutia: 30.01.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015202173.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Hutní montáže, a. s., IČ: 15504140, so sídlom v Českej republike, Ruská 1162/60, Ostrava - Vítkovice, vo veci organizačnej zložky zahraničnej právnickej osoby Hutní montáže, a. s., IČO: 30808430, so sídlom v Slovenskej republike, Kominárska 2, 4, Bratislava, zastúpeného spoločnosťou JAVOR - TOKÁR advokátska kancelária, s.r.o., IČO: 36264750, so sídlom Stará Vajnorská cesta 37, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21212663/2015 zo dňa 10. novembra 2015, o kasačnej sťažnosti proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/299/2015 - 96 zo dňa 26. apríla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Na základe zistení z daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. 20690980/2015/9104403 zo dňa 18.08.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 24.729,80 € za zdaňovacie obdobie marec 2013. Správca dane dospel k záveru, že sťažovateľ porušil § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.) tým, že si uplatnil právo na odpočet DPH pri deklarovanom nákupe stavebných prác, pri ktorých nie je možné potvrdiť, že boli skutočne vykonané, kto ich fyzicky vykonal a kto je ich skutočným prvotným dodávateľom. Je sporné, či vôbec vznikla daňová povinnosť. Ku všetkým preverovaným zdaniteľným plneniam od spoločnosti HYDRO-EKO-STAV s.r.o. boli predložené len faktúry, objednávky, zmluvy, preberacie a odovzdávacie protokoly, ktoré bez ďalšieho nepreukazujú reálne uskutočnenie stavebných prác fakturujúcou spoločnosťou. V

priebehu daňového konania nebola označená konkrétna spoločnosť, ani konkrétna osoba, ktorá mala deklarované práce vykonať. Z dokazovania vyplynulo, že všetky spoločnosti tvrdili, že práce nevykonali, lebo na to nemali personálne ani technické vybavenie, a nevedeli označiť subjekty, ktoré ich reálne vykonali. Sťažovateľ v daňovom konaní nepredložil žiadny stavebný denník preukazujúci vykonanie montážnych prác. Správca dane prešetroval celý reťazec obchodných spoločností; spoločnosti PM credit s.r.o. a Business Fleet s.r.o., ktoré boli označené za tie, ktoré mali práce vykonať, zanikli zlúčením s nekontaktnými spoločnosťami; uskutočnenie zdaniteľného plnenia preto nebolo možné preveriť a žiadna zo spoločností nepotvrdila, že práce vykonala a nepredložila žiadne doklady preukazujúce reálne dodanie montážnych prác

2. Žalovaný rozhodnutím č. 21200128/2015 zo dňa 09.11.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane a odvolanie sťažovateľa zamietol. Závery správcu dane považoval za správne a súladné so zákonom č. 222/2004 Z.z. Uviedol, že spoločnosť HYDRO-EKO-STAV s.r.o. bola povinná písomne informovať sťažovateľa o úmysle uzatvoriť subdodávateľské zmluvy na vykonanie predmetných prác (čl. 13.1 zmluvy o dielo č. NOBJC 01515). Neakceptoval preto tvrdenie sťažovateľa, že nebol povinný skúmať, aké osoby subdodávku prác vykonávajú. HYDRO-EKO-STAV s.r.o. nemohol vykonať dodávku prác sám, pretože v rokoch 2012 a 2013 nemal žiadnych zamestnancov, ani materiálne a strojové vybavenie, tejto skutočnosti si musel byť žalobca vedomý. Všetky práce tak mali vykonať subdodávatelia. Konateľ spoločnosti HYDRO-EKO-STAV s.r.o. správcovi dane nepredložil zmluvu o dielo uzatvorenú so spoločnosťou K&C STAV s.r.o., hoci sa na to zaviazal pri výsluchu. Dôkazné bremeno je v prvom rade na daňovom subjekte. Keďže sťažovateľ počas výkonu daňovej kontroly okrem formálnych dokladov predpísaných zákonom na uplatnenie odpočtu DPH nepredložil žiadne iné doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali jeho nárok na odpočet dane, správca dane si nemohol urobiť úsudok o tom, že reálne došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia a správne dospel k záveru o porušení § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. zo strany sťažovateľa. Snaha sťažovateľa preniesť dôkazné bremeno na svojho dodávateľa nie je v súlade s Daňovým poriadkom. Sťažovateľ sa mal na vykonaní diela podieľať vykonávaním technického dozoru a mal mať k dispozícii všetky doklady, ktorými by bolo možné preukázať reálne zhotovenie diela. Daňový subjekt žiaden taký dôkaz nepredložil napriek tomu, že ho správca dane počas celého daňového konania oboznamoval so zistenými skutočnosťami a svojimi zrejmych pochybnosťami o reálnosti vykonaných prác. Je nepochybné, že sťažovateľ mal právo poveriť zhotovením diela iný subjekt, no pri výbere obchodného partnera mal postupovať so všetkou odbornou starostlivosťou (§ 135a, § 194 ObZ) a dodržiavať pri tom bežný štandard obchodnej opatrnosti. Ak tak neurobil, nesie negatívne následky svojho konania.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Sťažovateľ podal proti preskúmanému rozhodnutiu správnu žalobu. Krajský súd v Bratislave po preskúmaní veci dospel k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť z nasledujúcich dôvodov:

- správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, ktoré súd citoval,
- sťažovateľ hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia (neuniesol dôkazné bremeno),
- sťažovateľovi možno vytknúť aj nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti (§ 135a, § 194 ObZ) pri výbere obchodného partnera (HYDRO-EKO-STAV s.r.o.), s ktorým mienil uzatvoriť zmluvu o dielo v októbri 2012,
- sťažovateľ vniesol rozpory a neprehľadnosť aj do samotných zmlúv o dielo, ktoré sú špecifikované v odseku 51 tohto odôvodnenia,
- správca dane po predložení listín zo strany sťažovateľa a po zistení, že dielo nezhotovil sťažovateľ, ani

jeho dodávateľ, ale iný subjekt, postupoval správne a začal preverovať realnosť vykonaných prác a v rámci svojho dôkazného bremena preveroval vyššie uvedené skutočnosti výsluchom svedkov, dožiadaním aj medzinárodnou výmenou informácií. Správca dane správne vyžadoval predloženie ďalších dôkazov o zhotovení diela, pretože faktúry, zmluvy o dielo a odovzdávacie protokoly preukazujú len formálnu stránku obchodného vzťahu, nie aj jeho materiálnu časť (reálne zhotovenie diela). Obe podmienky musia byť splnené kumulatívne, ak si daňový subjekt chce úspešne uplatniť nárok na odpočet DPH,

- správca dane aj žalovaný postupovali v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom č. 222/2004 Z.z. a zákonnými dôkaznými prostriedkami dospeli k záveru, že existuje dôvod na nepriznanie nadmerného odpočtu DPH sťažovateľovi.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti/stanoviská

A)

4. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť z dôvodu v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t. j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

5. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch v súlade s § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. najmä uviedol, že:

- súd dôvod neunesenia dôkazného bremena odôvodňuje nepredložením dokumentov nesúvisiacich s predmetom sporu,

- dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 písm. a), c) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len "DP") uniesol, keď všetky potrebné doklady predložil a na predloženie ďalších dokladov nebol vyzvaný,

- dôkazné bremeno nebolo unesené zo strany správcu dane, pretože šetrením sťažovateľovi nepreukázal, že dodávka prác spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV, s.r.o. uskutočnená nebola,

- správca dane, rovnako aj žalovaný dôkaznú núdzu správcu dane pripisujú na ťarchu sťažovateľa a vykladajú dôkazné bremeno sťažovateľa extenzívne, keď požadujú, aby preukazoval subdodávateľov svojho dodávateľa. Túto skutočnosť môže správcovi dane preukázať výlučne spoločnosť HYDRO-EKO-STAV s.r.o., resp. K&C STAV, s.r.o., pretože sporní subdodávatelia na konci reťazca boli jej dodávateľmi. Ak však správca dane považuje vo vzťahu k sťažovateľovi za spornú, je povinný preukázať, že práce sťažovateľovi HYDRO-EKO-STAV s.r.o. nedodala,

- súdom tvrdený nesúlad medzi obsahom Zmluvy o dielo č. 2012/2100/2111 uzatvorenej spoločnosťou VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, š.p. a obsahom Zmluvy o dielo č. NOBJC 01515 uzatvorenej so spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV s.r.o. vo veci opravu vtoku č. 1 ľavej plavebnej komory vysvetlil právny zástupca sťažovateľa na pojednávaní (bod 20 rozsudku),

- až v priebehu súdneho konania disponoval informáciou, že príslušný správca dane vykonal kontrolu DPH aj u priameho dodávateľa sťažovateľa - spoločnosť HYDRO-EKO-STAV s.r.o. za rovnaké zdaňovacie obdobia ako u sťažovateľa pričom uvedená kontrola skončila bez nálezu.

6. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

B)

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti najmä uviedol, že:

- sťažovateľ v časti II., bod 6 kasačnej sťažnosti nesprávne uvádza, že súd viazal neunesenie dôkazného bremena len na absenciu dokumentov, ktoré mali byť predložené zo strany sťažovateľa v zmysle Zmluvy o dielo zo dňa 05.10.2012. Predmetné dokumenty mali byť totiž vyhotovené a predložené aj v zmysle Zmluvy o dielo zo dňa 08.10.2012,

- správca dane v protokole z daňovej kontroly jasne uviedol, že doklady, ktoré predložil daňový subjekt počas daňovej kontroly nepovažuje za dôkaz toho, že fakturované plnenia boli uskutočnené a spochybnil samotnú reálnosť deklarovaných plnení. Napriek tomu sťažovateľ v lehote na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole nepredložil správcovi dane spolu s vyjadrením k zisteniam uvedeným v protokole žiadne dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia,

- ani detailne vykonaným šetrením správcu dane v reťazci dodávateľov sa nikdy nepodarilo identifikovať osoby, ktoré mali fakturované práce reálne vykonať, na základe čoho správca dane oprávnene spochybnil samotnú reálnosť deklarovaných plnení,

- dôkazné bremeno v zmysle § 24 DP neleží na správcovi dane, ale na daňovom subjekte, pričom dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom,

- v spoločnosti HYDRO-EKO-STAV s.r.o. nebola vykonaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 10, 11,12/2012 a 03/2013, pričom ale táto skutočnosť nie je v prejednávanej veci relevantná,

- sťažovateľ musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry.

8. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

9. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.01.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

Podľa § 3 ods. 2 DP správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

. Podľa § 3 ods. 6 prvá veta DP pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

Podľa § 44 ods. 1 DP daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných zákonov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

Podľa § 45 ods. 2 DP kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu (písm. a/), zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly (písm. b/), poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou (písm. c/), predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia (písm. d/), predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (písm. e/), umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom (písm. f/), zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie (písm. g/), umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov (písm. h/).

Podľa § 46 ods. 1 DP daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

Podľa § 46 ods. 8 DP zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

Podľa § 46 ods. 9 DP daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8 (písm. a/), doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2 (písm. b/), alebo zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu (písm. c/).

Podľa § 24 ods. 1 DP daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (písm. a/), skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (písm. b/), vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (písm. c/).

Podľa § 24 ods. 2, ods. 3 DP správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (ods. 2). Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré

sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti (ods. 3).

Podľa § 24 ods. 4 DP ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

Podľa § 19 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi (ods. 1). Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (ods. 2).

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (písm. a/), ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12 (písm. b/), ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a (písm. c/), zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru (písm. d/).

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 461 S.s.p., kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

10. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o jedinom sťažnostnom bode, ktorým sťažovateľ odôvodnil kasačnú sťažnosť. Namietal, že správny súd vec nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t. j. meritum sporu (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). V tejto súvislosti namietal nesprávne posúdenie, pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi správcu dane a sťažovateľa. V súvislosti s uvedeným kasačný súd konštatuje, že v aplikačnom postupe krajského súdu pri rozhodovaní o merite sporu nezistil nedostatky právneho posúdenia. Sťažovateľ konkrétne namietal, že súd neunesenie dôkazného bremena odôvodňuje nepredložením dokumentov nesúvisiacich s predmetom sporu, pričom žalobca dôkazné bremeno uniesol, keď všetky potrebné doklady predložil a na predloženie ďalších dokladov nebol vyzvaný, ale dôkazné bremeno neunesol správca dane, pretože šetrením sťažovateľovi nepreukázal, že dodávka prác spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV, s.r.o. uskutočnená nebola. Tieto námietky vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné.

11. Z konštantnej judikatúry najvyššieho súdu k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k

fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (porovnaj napr. rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/75/2014).

12. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

13. Kasačný súd zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžo 84/2007, sp. zn. 6Sžo 98/2008, sp. zn. 1Sžo 33/2008, sp. zn. 2Sžo 5/2009 či sp. zn. 8Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

14. Zásadne teda nie je úlohou správneho (krajského) súdu, tobôž nie súdu kasačného, aby zisťoval alebo ustaľoval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou naopak je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Práve pri tomto prieskume do popredia často vystupuje, a tak je tomu i v tomto prípade, právna otázka dôkazného bremena, teda ktoré tvrdenia či domnienky je povinný preukazovať daňový subjekt, a čo naopak dokazovať nemusí - v takom prípade dôkaz o opaku zaťažuje správcu dane.

15. Kasačný súd ďalej poukazuje na osobitné postavenie správcu dane, ktorý nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového (správneho) konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. je takou skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil.

16. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnymi názormi krajského súdu k otázke zákonnosti postupu a rozhodnutí daňových orgánov, tieto právne závery považuje za zodpovedajúce zákonu a aby zbytočne neopakoval nesporné skutkové zistenia i argumentáciu krajského súdu, na doplnenie uvádza, že správca dane celkom opodstatnene považoval uskutočnenie plnení deklarovaných v posudzovaných faktúrach za pochybné. Opodstatnenosť pochybností správcu dane jednoznačne vyplynula z výsledkov šetrenia, v zmysle ktorých sa ako u dodávateľskej spoločnosti tak u subdodávateľov nepotvrdilo uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedených vo faktúrach, nebolo preukázané, kto deklarované práce

poskytol, kto práce vykonal a či fakturované práce boli fyzicky vykonané. Pochybnosti správcu dane boli potvrdené vyluchom svedkov, dožiadaním aj medzinárodnou výmenou informácií.

17. V súvislosti s otázkou zisťovania skutkového stavu v daňovom konaní kasačný súd pripomína, že daňový subjekt v daňovom konaní preukazuje v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku predovšetkým skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje a na ktoré bol vyzvaný správcou dane. Dôkazné bremeno zaťažuje kontrolovaný daňový subjekt, ktorý predkladá údaje a listiny o predpísaných skutočnostiach a prípadne navrhuje ďalšie dôkazy na ich preukázanie. V procese dokazovania postupuje správca dane v úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku), oznamuje mu svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzýva ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Nie je však povinný iniciatívne vyhľadávať dôkazy na preukázanie tvrdení daňového subjektu, keďže primárne na ňom leží dôkazné bremeno (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku). Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcou dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

18. Vo vzťahu k námietke, že nemožno dôkazné bremeno ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie skutočností, ohľadne ktorých táto povinnosť stíha úplne iný subjekt, kasačný súd upozorňuje na to, že správca dane zisťoval reálne (hmotné) poskytnutie služby dodávateľom, ktorý ho odkázal na subdodávateľov. Išlo teda o okolnosti, ktoré majú priamy súvis s otázkou realizácie zdaniteľného plnenia deklarovateľom (platiteľom dane), ku ktorým má sťažovateľ dôkaznú povinnosť. Pochybnosti o skutočnom realizátorovi stavebných prác vznikli takpovediac hneď na začiatku pri zisťovaní, či a ako bolo plnenie realizované, keďže dodávateľ uviedol, že práce realizoval prostredníctvom subdodávateľov. Dodávateľ teda bol v tomto obchode fakticky iba prostredníkom, pretože samotné plnenie, čiže stavebné práce, mali byť sťažovateľovi dodané priamo subdodávateľom.

19. Sťažovateľ ako primerane obozretný účastník obchodno-právneho vzťahu vyplývajúceho zo zmluvy o dielo však musí mať základné informácie o povahe a rozsahu prác, ktoré pre neho dodávateľ prostredníctvom subdodávateľov vykonal, o materiálnom a personálnom substráte, ktorý bol pri plnení zmluvy použitý, o spôsobe priebežného zadávania, preberania a kontrolovania stavebných prác a o osobách, ktoré pri tom konali za zhotoviteľa, prípadne o ďalších skutočnostiach, ktoré môžu dokumentovať priebeh plnenia zmluvných povinností, ktoré vyústili do splnenia zmluvy a zaplatenia faktúr, z ktorých sa uplatňuje odpočítanie dane.

20. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011: „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Podobne aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia

spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

21. Dôležitou pre prejednávajúcu vec je tak dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať ním tvrdené rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH aj fakt, že príslušné zdaniteľné plnenie dodal konkrétny platiteľ, ktorý vyhotovil dodávateľskú faktúru. Daňový subjekt si preto musí zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovanej predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste očakávať od daňového subjektu napríklad predloženie stavebného denníka, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu doklady o obstaraní stavebného materiálu a jeho preprave a podobne (pozri napríklad rozhodnutia sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010). Takéto dôkazné prostriedky sťažovateľ nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľom či subdodávateľmi. Zároveň kasačný súd poznamenáva, že v zásade správca dane nemôže daňovému subjektu priamo predpísať, aký konkrétny dôkazný prostriedok musí byť predložený. Ak napríklad stavebník nemá stavebný denník, nemalo by to bez ďalšieho viesť k záveru, že mu nebude vo vzťahu k dodávke stavebných prác priznané právo na odpočet, ale nepochybne to znižuje jeho schopnosť preukázať spôsob dodania služby.

22. Judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Dôkazné bremeno nesie teda jednoznačne sťažovateľ a toto dôkazné bremeno nie je možné podmieňovať, resp. nahrádzať vykonaním daňovej kontroly DPH u dodávateľa sťažovateľa aj s poukazom na to, že o sťažovateľom tvrdenej daňovej kontrole za zdaňovacie obdobia 10,11,12/2012 a 03/2013 u dodávateľa žalovaný nemá vedomosť.

23. Sumarizujúc toto odôvodnenie kasačný súd konštatuje, že krajský súd správne právne posúdil otázku dôkazného bremena daňového subjektu (sťažovateľa). Pre rozhodnutie žalovaného nebola dôležitá otázka, aké boli konkrétne právne vzťahy medzi dodávateľom a subdodávateľom, ani úplnosť účtovníctva, ale či dodávateľ naozaj (teda nielen „na papieri“) vykonal alebo obstaral vykonanie prác, hoci aj prostredníctvom subdodávateľa. V skutočnosti po zistení pochybností správcom dane, ktoré boli podložené konkrétnymi skutočnosťami a dôkazmi, sťažovateľa naďalej zaťažovalo dôkazné bremeno o tom, že sporné stavebné práce skutočne vykonal deklarovaný dodávateľ sám alebo prostredníctvom iných osôb konajúcich na základe jeho zadania. Preukázanie skutočnej realizácie zdaniteľného obchodu tak, ako je deklarovanej faktúrou a ostatnými dokladmi, je podmienkou priznania práva na odpočítanie DPH. V prejednávanej veci priznaniu tohto práva sťažovateľovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno, k čomu dospeli daňové orgány a na základe žalobných dôvodov i krajský súd, v súlade so zákonom. Keďže ani sťažnostné body sťažovateľovej kasačnej sťažnosti zákonnosť týchto záverov nijako nespochybnili, postupoval kasačný súd podľa § 461 S. s. p. a nedôvodnú kasačnú sťažnosť zamietol.

24. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.). Žalovanému ich nepriznal v zmysle § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

25. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.